

## Gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs door de fiscus: Antigoondoctrine onder vuur?

Het hof van beroep van Antwerpen (01.10.2024, rolnr. 2022/412) bevestigt dat wanneer de wet voorziet in een procedurevoorschrift, voorgeschreven op straffe van nietigheid, de zgn. Antigoondoctrine niet kan worden toegepast en dit bewijs niet mag worden gebruikt.

### Antigoondoctrine

De 'Antigoondoctrine' is genoemd naar de strafzaak 'Antigoon' (Cass., 14.10.2003, P.030762.N). De Antigoondoctrine is een leer die stelt dat bewijs dat op onrechtmatige wijze verkregen is, toch mag worden gebruikt. Ook in het fiscaal recht heeft de Antigoondoctrine ingang gevonden via verschillende cassatie-arresten (Cass., 22.05.2015, F.13.0077.N; Cass., 04.11.2016, F.15.0106.N; Cass., 11.06.2020, F.19.0022.N; Cass., 29.01.2021, F.17.0016.N; Cass., 21.04.2022, F.17.0136.N.). Een onrechtmatig verkregen bewijs kan toch worden gebruikt tenzij (i) het door de fiscus verkregen is op straffe van nietigheid; (ii) de onrechtmatige bewijsvergaring dermate indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodat het gebruik van het bewijs onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht; of (iii) het gebruik van het

onrechtmatig bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces.

De rechter kan hierbij rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden:

(i) het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, (ii) de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die de overschreden norm beschermt, (iii) het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid, (iv) de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk de begane onrechtmatigheid ver overstijgt en (v) of bewijs ook verkregen kon worden zonder de onregelmatigheid.

### Feiten

Op basis van informatie aangetroffen bij een Belgische verbonden vennootschap, besloot de Administratie haar onderzoek uit te breiden naar de verbonden Luxemburgse vennootschap tijdens de uitvoering van een fiscale visitatie bij de Belgische belastingplichtige. De fiscale Visitatie werd aangevat op 28 juni 2016 om 9.15 uur op de maatschappelijke zetel van de belastingplichtige. Uit de processen-verbaal blijkt dat de ambtenaren van de BBI archieven hebben aangetroffen, stempels en loonlijsten van 2009, 2010 en 2011.

Op grond van die vaststellingen heeft de BBI omstreeks 10.05 uur besloten de onderzoekstermijn uit te breiden voor aanslagjaren 2010, 2011, 2012 en 2013 uit hoofde

van de Luxemburgse vennootschap. De kennisgeving daarvan vermeldt als datum “Antwerpen, 9 november 2015” en betreft “aanslagjaren 2010, 2011, 2012 en 2013”. Beide vermeldingen, met name de datum en de desbetreffende aanslagjaren, werden voorafgaand aan de kennisgeving van de uitbreiding van de onderzoekstermijn bovenaan getypt. De kennisgeving vond echter later plaats, op 28 juni 2016. Verder werd op de kennisgeving manueel de naam en het adres van de belastingplichtige ingevuld, alsook de volgende motivering: “van X werd op het adres van onze huidige controle X, de archieven aangetroffen, alsmede stempels en loonlijsten van 2009, 2010 en 2011. Dit duidt op het bestaan van tenminste een Belgische inrichting van X.”

Na de fiscale visitatie verzond de fiscus een kennisgeving van aanslag van ambtswege waarin de Administratie motiveerde dat de zetel van de Luxemburgse vennootschap en haar werkelijke leiding zich in België bevonden, waardoor de Belgische vennootschapsbelasting van toepassing zou zijn. Er werden aanslagen in de vennootschapsbelasting gevestigd voor zeven aanslagjaren, waarvoor de Administratie de stukken had vergaard uit de fiscale visitatie die was gestart bij de Belgische verbonden onderneming.

### Hof van beroep

Het hof van beroep te Antwerpen stelt vast dat de voorgaande kennisgeving onvoldoende elementen bevat om te besluiten tot het bestaan van aanwijzingen van belastingontduiking. De Administratie is slordig geweest wat betreft de vermelding van datum op de kennisgeving en de zeer vage verwijzing naar de archieven aangetroffen bij de belastingplichtige. Bovendien is het onduidelijk op welk belastbaar tijdperk de archieven betrekking zouden hebben. De wet schrijft voor dat de kennisgeving de concrete

aanwijzingen van belastingontduiking moet vermelden en dit op straffe van nietigheid van de aanslag (art. 333, lid 3 WIB 92). In het geval dat de wet expliciet een nietigheidssanctie voorschrijft, is het volgens het Antwerpse hof van beroep niet vereist om te beoordelen of de rechten van verdediging van de belastingplichtige geschonden zijn. De Antigoondoctrine is dan niet van toepassing.

### Beoordeling

De analyse en de beoordeling van het hof van beroep te Antwerpen zijn volgens ons correct. Artikel 333, lid 3 WIB 92 bepaalt duidelijk dat “Onderzoekingen bedoeld in hoofdstuk III van titel VII van het WIB 92 slechts mogen worden verricht gedurende de in artikel 354, §2, bedoelde aanvullende termijn, van respectievelijk vier en zeven jaar, op voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoeld tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.”

Deze procedureregeling is voorgeschreven op straffe van nietigheid. Het legaliteitsbeginsel is verankerd in artikelen 170 en 172 van de Grondwet. In eenvoudige woorden wil dit beginsel zeggen dat alleen een wet een belasting ten behoeve van de staat kan invoeren.

Overeenkomstig het fiscaal legaliteitsbeginsel komt het uitsluitend aan de wetgever toe om de essentiële bestanddelen vast te stellen van de belastingen, zoals de belastbare materie, de belastbare grondslag, het belastingtarief, de vrijstellingen, de verminderingen en de procedures. Wanneer de fiscale wetgever in de wet voorziet dat een bepaalde procedure moet worden gevolgd, onder straffe van nietigheid, kan belasting enkel rechtsgeldig worden gevestigd als die specifieke fiscale procedures worden gevolgd.

De voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag, waardoor geen ‘verzachtende omstandigheden’ ter rechtvaardiging kunnen dienen. Kortom, de Antigoonleer – die voorziet dat onrechtmatig verkregen bewijs toch mag worden aangewend in bepaalde ‘verzachtende omstandigheden’ – kan in dat geval geen toepassing vinden. Het hof van beroep Antwerpen bevestigt de primauteit van het legaliteitsbeginsel. Fiscale bewijselementen die zijn vergaard in strijd met een wettelijke bepaling in het Wetboek Inkomstenbelasting, kunnen niet aangewend worden om een fiscale aanslag te vestigen. Het hof van beroep te Antwerpen heeft de aanslagen terecht vernietigd. De Fiscale Administratie had immers tijdens de fiscale visitatie onrechtmatig bewijs vergaard door niet voorafgaandelijk aan de fiscale visitatie de aanwijzingen van belastingontduiking schriftelijk uiteen te zetten.

#### Wetsvoorstel

Op 24 september 2024 dienden twee Kamerleden een wetsvoorstel in “betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken” (parl. st. Kamer 2024, nr. 56-0259/001). Kort samengevat beoogt het wetsvoorstel in het WIB 92 en het W.Btw het principe in te schrijven dat een bewijsmiddel dat de Administratie heeft verkregen met een schending van een wetsbepaling niet kan worden gebruikt voor de vestiging van de belasting, tenzij het louter een vormelijke onregelmatigheid betreft. Dit impliceert een omgekeerde toepassing van het huidige principe dat onrechtmatig verkregen bewijs mag worden gebruikt, tenzij in een aantal specifieke omstandigheden. Op basis van een eerste lezing van het regeerakkoord is het echter de bedoeling om de Antigoondoctrine wettelijk te verankeren. Wordt vervolgd...

› *De Antigoondoctrine houdt in dat de fiscus een onrechtmatig verkregen bewijs toch mag gebruiken behalve in een aantal specifieke omstandigheden. Het arrest van het hof van beroep te Antwerpen bevestigt dat wanneer de wet voorziet in een expliciete nietigheidssanctie, de Antigoondoctrine niet kan worden toegepast.*

Julie Claes en Charlotte Lardenoit  
Advocaat en advocaat-vennoot Sansen  
International Tax Lawyers